



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION STEUERN UND ZOLLUNION
Analysen und Steuerpolitiken
Initiativen im Bereich der Unternehmenssteuern

Brüssel, den 1. September 2010
TaxudD1/

CCCTB\RD\003\doc\de
Orig. EN

WORKSHOP
„GEMEINSAME KONSOLIDIERTE
KÖRPERSCHAFTSTEUER-BEMESSUNGSGRUNDLAGE
(GKKB)“

Transaktionen und Geschäfte zwischen der Gruppe und
Unternehmen außerhalb der Gruppe

20. Oktober 2010

Charlemagne
rue de la Loi, 170
1040 - Brüssel

SITZUNGSUNTERLAGE

Ausschlussklausel

Dieses Papier wurde erstellt, um die Diskussion über mögliche Vorschriften zu erleichtern, die in einen etwaigen Vorschlag für eine GKKB-Richtlinie aufgenommen werden sollen. Der Einfachheit halber werden häufig Wendungen wie „die Vorschrift findet Anwendung“, „Zinsen sind abzugsfähig, wenn ...“ usw. verwendet. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass derartige Formulierungen lediglich die jüngsten, möglicherweise noch nicht abschließenden Meinungen der Fachleute widerspiegeln sollen und keinesfalls dem Inhalt eines möglichen künftigen Kommissionsvorschlags vorgeifen.

Transaktionen und Geschäfte zwischen der Gruppe und Unternehmen außerhalb der Gruppe

Einleitung

1. Ein erheblicher Teil der GKKB-Bestimmungen betrifft die Beziehungen (d. h. Transaktionen und/oder Geschäfte) zwischen der Gruppe und Unternehmen außerhalb der Gruppe. In diesem Kontext werden die folgenden Bereiche untersucht: (i) Interaktion zwischen internationalen, von den Mitgliedstaaten unterzeichneten Vereinbarungen und den gemeinsamen Regeln der GKKB; (ii) Methoden zur Entlastung von der Doppelbesteuerung; (iii) Behandlung der Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Ursprungsmitgliedstaat und (iv) Regeln für die Zuordnung steuerpflichtiger Gewinne aus Transaktionen zwischen der Gruppe und verbundenen Unternehmen außerhalb der Gruppe.
2. Ein Hauptziel für den Entwurf gemeinsamer Regeln war die Schaffung eines harmonisierten Rahmens, der die Grundsätze bewährter Praktiken im internationalen Steuerrecht wiedergibt und zugleich mit EU-Recht vereinbar bleibt.

A. Internationale Vereinbarungen und die GKKB

3. Gemäß dem Grundsatz der Vorherrschaft des EU-Rechts werden die gemeinsamen Regeln generell Vorrang vor den Rechten und Pflichten aus (bilateralen oder multilateralen) Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten haben. Eine abweichende Behandlung ist für Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern vorgesehen, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie abgeschlossen wurden. Soweit sie Rechte und Pflichten beinhalten, die nicht in Einklang mit der Richtlinie stehen, sind diese Vereinbarungen nicht betroffen.
4. Angenommen, ein Mitgliedstaat schließt ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ab, durch das Einkünfte einer in der EU gelegenen Betriebsstätte, die sich im Besitz eines in einem Drittland ansässigen Unternehmens befindet, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zugeordnet werden. Wenn das DBA vor dem Inkrafttreten der Richtlinie abgeschlossen wurde, hat **hinsichtlich der Verpflichtung des Drittlands zur Entlastung von der Doppelbesteuerung** der Fremdvergleichsgrundsatz Vorrang vor der Formelzerlegung der Einkünfte. In der Praxis bedeutet dies, dass ein Drittland, das eine Entlastung von der Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode gewährt, diese Anrechnung nur bis zur Höhe einer Fremdvergleichszuordnung der Einkünfte zur Betriebsstätte vornehmen muss.

B. Entlastung von der Doppelbesteuerung

(i) *Steuerbefreites Einkommen*

5. Zunächst werden die folgenden Einkunftsarten von der Besteuerung ausgenommen:
- erhaltene Gewinnausschüttungen (d. h. Portfoliodividenden und Direktinvestitionen);
 - Erlöse aus dem Verkauf von Anteilen an Unternehmen außerhalb der Gruppe oder Unternehmen, die Mitglied der Gruppe sind und infolge des Verkaufs aus der Gruppe ausscheiden; und
 - Einkommen aus Betriebsstätte in Drittstaaten.
6. Es steht den Mitgliedstaaten frei, diese Einkünfte bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes zu berücksichtigen.
7. Da bei einer Steuerbefreiung von Gruppeneinkünften die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage anfällig für Erosion und schädliche Steuerplanung sein kann, müssen Missbrauchsregeln aufgestellt werden, die Steuerbefreiungen unter bestimmten Bedingungen ausschließen. Grundsätzlich sind die folgenden Missbrauchsregeln ins Auge gefasst:¹

(a) **Switch-over-Klausel**

8. Zweck der Regelung ist es, die Steuerbefreiung auf Situationen zu beschränken, in denen ein bestimmtes Mindestmaß an Besteuerung in einem Drittstaat erfolgt ist, aus dem eine Gewinnausschüttung eingeht oder in dem Betriebsstätteneinkünfte erzielt werden oder wo das Unternehmen, dessen Anteile veräußert werden, ansässig ist. Insbesondere sollte es in dem Drittstaat einen allgemeinen Mindestsatz für die Körperschaftsteuer von mindestens 40 % des durchschnittlichen in den Mitgliedstaaten anwendbaren allgemeinen Körperschaftsteuersatzes und keine steuerliche Sonderregelungen geben, die eine deutlich geringere Besteuerung als unter der Normalregelung ermöglichen.
9. Wie oben bereits erwähnt, sind vor Inkrafttreten der GKKB getroffene Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten nicht von widersprechenden gemeinsamen Regeln betroffen, d. h., dass vorhandene DBA mit Drittstaaten Vorrang vor sämtlichen entgegenstehenden GKKB-Regelungen haben. Wenn beispielsweise in einem DBA mit einem Drittland kein Wechsel (Switch-over) von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorgesehen ist (da eine Doppelbesteuerung wegen Freistellung entfällt), kommt diese GKKB-Vorschrift im Kontext des besagten DBA nicht zur Anwendung. Von den Mitgliedstaaten wird erwartet, dass sie die notwendigen Schritte einleiten, um ihre bestehenden internationalen Vereinbarungen generell mit der Richtlinie in Einklang zu bringen und diese Differenzen zu beseitigen.

(b) **Nichtanerkennung der Beteiligungsfreistellung beim Verkauf von Anteilen**

¹ Es ist zu beachten, dass besagte Missbrauchsregeln in diesem Papier nicht im Detail diskutiert werden können. Eine umfassende Analyse der diesbezüglichen GKKB-Rahmenbedingungen finden sich unter CCCTB/RD\004\doc\de.

10. Steuerbefreite Verkäufe von Anteilen, die dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger die Gruppe verlässt, könnten Praktiken zur Folge haben, die den generellen Zielen der GKKB-Richtlinie zuwiderlaufen. Beispielsweise könnten der Gruppe Aktiva mit erheblichen stillen Reserven steuerfrei entzogen werden, wenn sie gruppenintern einem Unternehmen der Gruppe übertragen werden, das anschließend im Rahmen eines steuerfreien Verkaufs von Anteilen abgestoßen wird. Da Gewinne aus dem Verkauf von Aktiva im Rahmen der GKKB generell steuerpflichtig sein werden, besteht das Ziel dieser Missbrauchsregel darin, den Veräußerungsgewinn aus den im laufenden oder vorhergehenden Steuerjahr an das ausscheidende Unternehmen übertragenen Aktiva zu besteuern.

(ii) Entlastung durch Anrechnung

11. Zinsen, Lizenzgebühren und andere Einkommensarten, auf die die Freistellungsmethode nicht angewandt wird, profitieren von einem Abzug von der Steuerschuld des Steuerpflichtigen (d. h. Entlastung durch Anrechnung), sofern sie bereits quellenbesteuert sind (d. h. in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat). Nach dem übergreifenden Grundsatz, steuerpflichtige Gewinne den Mitgliedern der GKKB-Gruppe gemäß einer Formel zuzuweisen, wird auch die Anrechnung entsprechend der Formel des jeweiligen Steuerjahres aufgeteilt.
12. Eine weitere Frage betrifft den Aspekt, ob die Entlastung von der Doppelbesteuerung auf die 'gewöhnliche' Anrechnung beschränkt oder auf eine vollständige Anrechnung erweitert werden soll. Die bewährten Praktiken des internationalen Steuerrechts zeigen, dass in den meisten nationalen Steuersystemen die 'gewöhnliche' Anrechnung zur Anwendung kommen, dass also die Entlastung von der an der Quelle einbehaltenen Steuer nicht die effektive Steuerlast eines Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat übersteigen darf. Gemäß GKKB können ausstehende Anrechnungen nicht in Folgejahre vorgetragen werden. Eine Entlastung durch die gewöhnliche Anrechnung scheint ein besserer Ansatz als die Einführung einer unilateralen Regelung für Vollarrechnungen zu sein, insbesondere wenn die Steuern in Drittstaaten erhoben werden.² Da vor Inkrafttreten der GKKB abgeschlossene DBA mit Drittländern von zuwiderlaufenden Bestimmungen der Richtlinie nicht betroffen sind, wird eine Ausnahme von der generellen Regelung in jedem Fall gelten, wenn ein solches DBA eine großzügigere Entlastung als die gewöhnliche Anrechnung vorsieht.
13. Ein weiterer Aspekt ist die Frage, ob die Steueranrechnung für jede Quelle (d. h. Mitgliedstaat/Drittstaat) und jede Einkunftsart getrennt erfolgen soll oder ob eine gewisse Zusammenfassung erlaubt sein soll. Angesichts der in den meisten Mitgliedstaaten üblichen Steuerpraxis und den in ihren DBA mit Drittstaaten

² Eine Situation, in der EU-Mitgliedstaaten einheimischen Unternehmen bezüglich der in Drittländern erhobenen Quellensteuer eine Vollarrechnung gewährten, während diese Vorteile in Drittländern ansässigen Unternehmen bezüglich der in der EU erhobenen Quellensteuer nicht zur Verfügung stünden, hätte geringere Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zur Folge, würde ihre Verhandlungsposition bei DBA schwächen und die Anreize für Drittländer reduzieren, ihre Quellensteuer auf Zahlungen an in der EU ansässige Unternehmen abzuschaffen oder zu senken.

widergespiegelten Grundsätzen scheint es sinnvoll zu sein, die zulässige Anrechnung pro Mitgliedstaat/Drittstaat und Einkunftsart einzeln zu berechnen.

14. Die Tatsache, dass Quellensteuern, die im Ursprungsland auf Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Einkunftsarten erhoben werden, in der Regel den Bruttobetrag betreffen, sorgt für Diskrepanzen, da ein solcher Betrag anschließend als Nettoeinkommen des empfangenden Steuerpflichtigen besteuert wird. Aus diesem Grund ist es erforderlich, bei den Einkünften entsprechende Aufwendungen zu berücksichtigen, da die Anrechnung sonst nicht korrekt erfolgen würde. Eine pragmatische und angemessene diesbezügliche Methode wäre es, die entsprechenden Aufwendungen mit einem festen Prozentsatz der Zuflüsse zu veranschlagen (z. B. 2 %), sofern der Steuerpflichtige weiterhin belegen darf, dass die tatsächlichen Aufwendungen niedriger ausgefallen sind.

C. Quellensteuer im Ursprungsmitgliedstaat

15. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die einem Empfänger außerhalb der Gruppe von einem Steuerpflichtigen gezahlt werden, unterliegen unter Umständen im Ursprungsmitgliedstaat der Quellenbesteuerung. Die GKKB-Regelungen sehen vor, dass die Erlöse aus einer Quellenbesteuerung ausgehender Zins- und Lizenzgebührrzahlungen gemäß der Formel in der Gruppe aufgeteilt werden. Die Erlöse aus einer Erhebung von Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen werden auf nationaler Ebene behandelt und nicht in der Gruppe aufgeteilt. Der Grund für diese unterschiedliche Behandlung liegt in der Tatsache, dass Zins- und Lizenzgebührrzahlungen in der Regel an der Quelle steuerlich abzugsfähig sind und deshalb davon ausgegangen werden kann, dass die entsprechenden Kosten bereits unter den Gruppenmitgliedern aufgeteilt wurden. Dies ist nicht der Fall bei Dividenden, die nach Steuern ausgezahlt werden und in der Regel keinen aufgeteilten Kostenabzug aufweisen. Es scheint deshalb angemessen zu sein, dass Dividenden keine ähnliche Aufteilung der Einkünfte aus der Quellensteuer bewirken.

D. Verbundene Unternehmen

16. Ein wichtiger Aspekt von Körperschaftsteuersystemen betrifft den Begriff der „Verbindung“ zwischen Steuerpflichtigen, Unternehmen usw. Der Inhalt solcher Regelungen ist nicht unerheblich, da er in der Praxis auch den Anwendungsbereich von Verrechnungspreisregeln vorgibt. Generell gilt: Wenn zwei oder mehr Unternehmen als „verbunden“ gelten, aber nicht zur selben GKKB-Gruppe zählen, müssen sie Verrechnungspreisregeln anwenden, was bedeutet, dass die Preise für die zwischen ihnen durchgeführten Transaktionen und/oder Geschäfte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz berechnet werden müssen.

17. Die Regeln der GKKB entsprechen im Allgemeinen den Grundsätzen von Artikel 9 des OECD-Muster-DBA. Es wird nicht ausdrücklich auf das OECD-Musterabkommen verwiesen, da nicht alle Mitgliedstaaten in der OECD vertreten sind und der Mustertext nicht in allen Sprachen verfügbar ist. Bei der Definition des Begriffs „Verbindung“ ist zu beachten, dass die Richtlinie über das OECD-Musterabkommen hinausgeht und Eigentum und Kontrolle detaillierter beschreibt. In Übereinstimmung mit dem jüngsten OECD-Ansatz werden Betriebsstätten und Hauptsitze für Steuerzwecke als getrennte Gebilde betrachtet.
18. Es ist vorgesehen, dass die folgenden Strukturen als „verbundene Unternehmen“ gelten:
- Ein Steuerpflichtiger beteiligt sich direkt oder indirekt an Management, Kontrolle oder Kapital eines Nichtsteuerpflichtigen oder eines Steuerpflichtigen, der sich nicht in derselben Gruppe befindet.
 - Dieselben Personen beteiligen sich direkt oder indirekt an Management, Kontrolle oder Kapital eines Steuerpflichtigen und eines Nichtsteuerpflichtigen oder eines Steuerpflichtigen, der sich nicht in derselben Gruppe befindet.
 - Die Beziehungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten (in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland ansässig).
19. Bei der Definition von Kontrolle, Beteiligung an Kapital und Management kommen die folgenden Schwellenwerte zur Anwendung:
Kontrolle – ein Besitz von mehr als 20 % der Stimmrechte
Kapital – eine Beteiligung in Höhe von mehr als 20 % der Eigentumsrechte und
Management – eine Position zur Ausübung erheblichen Einflusses im Management des verbundenen Unternehmens.
20. Bei indirekten Beteiligungen sind die oben genannten Voraussetzungen hinsichtlich Kapital und Kontrolle erfüllt, wenn nach der Multiplikation der Beteiligungsquoten in aufeinander folgenden Ebenen die Schwellenwerte erreicht werden. Bei der Berechnung von Stimmrechten gilt der Besitz von mehr als 50 % der Stimmrechte als Beteiligung von 100 %. Bei der Berechnung indirekter Beteiligungen würde dieser Ansatz die Realität besser widerspiegeln als die eigentliche Beteiligungsquote.
21. Hinsichtlich der Frage nach Einfluss oder Kontrolle durch eine Einzelperson müssen die gleichen Konsequenzen zur Anwendung kommen, wenn Familienmitglieder beteiligt sind. Es könnte deshalb festgelegt werden, dass der Einfluss oder die Kontrolle von Ehegatte und geradlinigen Vorfahren und Nachkommen die gleichen Auswirkungen wie der Einfluss oder die Kontrolle der Person selbst hat.

Gibt es Kommentare oder Anmerkungen zu den oben dargelegten Ansätzen?